

PCGA ESTADOUNIDENSES Y NIIF

Transición hacia la nueva norma sobre ingresos

**¿Cuál es la mejor opción
para su negocio?**

Octubre 2014

kpmg.es



Índice

¿Cuál es la mejor opción para su negocio?	1
1 La transición a grandes rasgos	2
1.1 ¿Cuáles son las opciones?	2
1.2 ¿Cómo afectarán las opciones a los ingresos?	2
1.3 ¿Qué debe considerar?	3
1.4 ¿Que tipo de entidades considerarán cada opción la más relevante?	3
1.5 ¿Qué debería hacer ahora?	3
2 Disposiciones transitorias	4
2.1 Método retroactivo	4
2.2 Método del efecto acumulado	5
2.3 Resumen de las opciones de transición	5
3 Cómo afectan las distintas opciones a la información financiera	6
4 Resumen del efecto de cada opción de transición	16
5 Factores adicionales a considerar cuando se evalúen las opciones de transición	18
5.1 Importancia de los cambios en la información financiera	18
5.2 Disponibilidad de la información histórica	18
5.3 Estructura y volumen de contratos	19
5.4 Requerimientos de información a revelar	19
5.5 Sistemas y procesos	20
5.6 Comparabilidad de la información y percepciones de los inversores	21
6 Próximos pasos	22
Acerca de esta publicación	23
Manténgase informado	23
Agradecimientos	25

¿Cuál es la mejor opción para su negocio?

En mayo de 2014, el IASB y el FASB publicaron su nueva norma conjunta sobre reconocimiento de ingresos ordinarios¹. Esta norma sustituye a la mayoría de guías detalladas sobre reconocimiento de ingresos ordinarios que existen actualmente en los PCGA estadounidenses y en las NIIF. La fecha de entrada en vigor de la nueva norma, enero de 2017, parece estar muy lejos, pero debe tomarse enseguida la decisión clave de cómo realizar la transición a la nueva norma.

Tomar pronto esta decisión es fundamental para elaborar un plan de implantación eficaz. No obstante, somos conscientes de que esta decisión podría no ser fácil.

La norma ofrece una variedad de opciones de transición. Por un lado, la entidad puede elegir aplicar la nueva norma a sus transacciones históricas, y ajustar de forma retroactiva cada periodo comparativo presentado en sus estados financieros de 2017. Por otro lado, la entidad puede reconocer el efecto acumulado de aplicar la nueva norma en la fecha de la aplicación inicial, y no ajustar su información comparativa. Existen una serie de simplificaciones prácticas optativas que generan alternativas adicionales y pueden facilitar la transición.

Si bien la opción de transición elegida puede tener un efecto significativo sobre la tendencia de los ingresos en los estados financieros, también puede afectar a la tendencia de los costes, porque la norma incluye directrices específicas sobre costes relacionados con obtener y cumplir un contrato. Asimismo, cambiar el momento en el que se reconocen los ingresos podría exigir el correspondiente cambio en el momento de reconocer los costes relacionados. Sin embargo, para identificar el enfoque óptimo será necesario considerar una gran diversidad de cuestiones empresariales, que van desde los planes de implantación de TI hasta las comunicaciones con las partes interesadas.

No existe un enfoque único y válido para todos los casos en lo que respecta a esta compleja decisión. No obstante, hemos identificado una serie de cuestiones esenciales que van a ser relevantes para muchas empresas, así como algunas medidas sencillas que pueden adoptarse ya que sirvan de fundamento para tomar la decisión.

Esperamos que esta publicación le ayude a elegir la mejor opción de transición para su empresa.

Enrique Asla
Jorge Herreros
Carlos Barroso

**Departamento de Práctica Profesional
KPMG en España**

Bernardo Ruecker
Olga Sánchez
Analía Álvarez
Marisa Pérez

**Servicios de Asesoramiento Contable
KPMG en España**

¹ La NIIF 15, *Ingresos de contratos con clientes*, y la norma FASB ASU 2014-09, *Revenue from Contracts with Customers*.

1 La transición a grandes rasgos

1.1 ¿Cuáles son las opciones?

Método retroactivo (con simplificaciones prácticas optativas)	Las entidades reconocen el efecto acumulado de aplicar la nueva norma al comienzo del primer periodo comparativo presentado. También pueden optar por utilizar una o las tres simplificaciones prácticas. Dos de ellas eximen de aplicar la nueva norma a determinados tipos de contratos que finalizaron conforme a los PCGA anteriores antes de la fecha de la aplicación inicial². La otra ofrece una exención de información a revelar sobre los periodos comparativos presentados.
Método del efecto acumulado	Las entidades reconocen el efecto acumulado de aplicar la nueva norma en la fecha de la aplicación inicial, sin reexpresar los periodos comparativos presentados, es decir, los periodos comparativos se presentan de conformidad con los PCGA anteriores. A diferencia del método retroactivo, la nueva norma solo se aplica a los contratos que siguen en curso con arreglo a los PCGA anteriores en la fecha de la aplicación inicial². Las entidades también están obligadas a informar del efecto cuantitativo y a dar una explicación de los cambios significativos entre los resultados presentados con arreglo a la nueva norma y los que habrían resultado según los PCGA anteriores.

1.2 ¿Cómo afectarán las opciones a los ingresos?

Las distintas opciones de transición permiten a las entidades aplicar la nueva norma a partir de fechas diferentes y también a grupos diferentes de contratos. Por tanto, las distintas opciones de transición pueden cambiar significativamente las cifras de los ingresos y determinados costes presentados.

Pensemos en el siguiente escenario. Según los PCGA anteriores, una entidad reconocía ingresos por valor de 100 correspondientes a los ejercicios 2014, 2015 y 2016, y habría reconocido ingresos por valor de 100 en el ejercicio 2017. De acuerdo con la nueva norma, la entidad determina que sus ingresos serían de 325, 25, 25, y 25 en esos mismos periodos. En la tabla que figura a continuación se ilustran las cifras de ingresos presentadas con arreglo a cada opción.

	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
PCGA anteriores				
Ingresos	100	100	100	300
Método retroactivo (sin simplificaciones prácticas)				
Ingresos	25	25	25	75
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	225 ^a	-	-	225
Método del efecto acumulado				
Ingresos	100	100	25	225
Ajuste en el patrimonio neto	-	-	75 ^b	75
Notas:				
a. Calculado como 100 - 325, que es la diferencia entre los ingresos reconocidos en 2014 de acuerdo con los PCGA anteriores y los que se habrían reconocido según la nueva norma a dicha fecha.				
b. Calculado como 300 - 375, que es la diferencia entre los ingresos reconocidos de acuerdo con los PCGA anteriores hasta la fecha de la aplicación inicial y los que habrían sido reconocidos según la nueva norma				

² La "fecha de la aplicación inicial" es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplica la nueva norma por primera vez. En el caso de una sociedad de interés público (*public business entity*) cuyo cierre se corresponde con el año natural, será el 1 de enero de 2017.

1.3 ¿Qué debe considerar?

Las entidades deben considerar los posibles efectos de cada opción de transición sobre la tendencia en los ingresos y en determinados costes —por ejemplo, los costes de adquisición— en los estados financieros. Para hacerlo, deben entender cómo aplicar cada opción de transición y ser capaces de responder a las siguientes preguntas.

- ¿Cuál es el efecto de cada opción de transición, por ejemplo, se presentarán más de una vez los ingresos de un contrato, o no se reconocerán nunca en resultados los ingresos diferidos con arreglo a los PCGA anteriores?
- ¿Cuál es el efecto de aplicar las simplificaciones prácticas si se selecciona el método retroactivo?
- ¿Cuál es el efecto si los costes que, de acuerdo con los PCGA anteriores, se contabilizaban como gasto a medida que se incurrían deben ahora capitalizarse y amortizarse según la nueva norma?

Existen también muchos factores cualitativos, tanto internos como externos, que deberán ser sopesados a la hora de considerar los beneficios, costes y complejidades relativos a cada opción de transición. Por ejemplo, muchas entidades dependen en gran medida de sistemas de TI para presentar los ingresos, así que tendrán que tener en cuenta la viabilidad y los costes de efectuar los cambios necesarios en sus sistemas de TI para cumplir con la opción de transición seleccionada.

No existe una solución “única y válida para todos los casos”: dependerá de los hechos y circunstancias específicos de cada entidad y de los factores que valoran más. Algunas entidades pueden considerar que la comparabilidad es lo más valioso, mientras que otras pueden dar prioridad al coste de la implantación. En otros casos, es posible que una entidad considere la comparabilidad el factor más importante pero determine que el método retroactivo no es viable porque no puede efectuar los cambios necesarios en el sistema dentro del plazo exigido a un coste razonable.

1.4 ¿Que tipo de entidades considerarán cada opción la más relevante?

Método retroactivo total	Entidades que esperan cambios significativos en el registro de los ingresos ordinarios como resultado de aplicar la nueva norma y desean presentar información comparable sobre tendencias
Método retroactivo con la simplificación práctica 1	Entidades con grandes grupos de contratos a corto plazo
Método retroactivo con la simplificación práctica 2	Entidades con contratos a largo plazo que incluyen contraprestación variable
Método retroactivo con la simplificación práctica 3	Entidades con contratos a largo plazo cuya ejecución se cumple a lo largo de un periodo de tiempo
Método del efecto acumulado	Entidades que esperan pocos cambios como resultado de la nueva norma

1.5 ¿Qué debería hacer ahora?

La elección de la opción de transición tendrá un efecto significativo sobre el plan de implantación general de la entidad, así que es importante tomar las siguientes medidas de inmediato.

- Efectuar un análisis de alto nivel para detectar los posibles factores que impulsarán cambios en la contabilidad de los ingresos y de determinados costes.
- Determinar los contratos que podría ser necesario reexpresar y la información necesaria para reexpresarlos.
- Identificar los factores cualitativos que pueden influir en la elección de la opción de transición.
- Considerar la creación de un subgrupo dentro del equipo responsable de la implantación general del proyecto, para que se centre en las consideraciones relativas a la opción de transición.
- Hacer un seguimiento de las actividades de los grupos de implantación creados por el FASB/IASB y el AICPA.

2 Disposiciones transitorias

Las entidades pueden aplicar la nueva norma mediante el uso de los siguientes métodos:

- el método retroactivo, es decir, ajustar de forma retroactiva cada periodo comparativo presentado, y elegir o no alguna de las tres simplificaciones prácticas; o
- el método del efecto acumulado, es decir, reconocer el efecto acumulado de aplicar la nueva norma al comienzo del ejercicio de la aplicación inicial, sin reexpresar los periodos comparativos.

No se permite que las entidades apliquen la nueva norma de forma totalmente prospectiva, es decir, no pueden aplicar la nueva norma solo a los contratos suscritos después de la fecha de entrada en vigor.

2.1 Método retroactivo

Las entidades están obligadas a reexpresar cada periodo, antes de la fecha de la aplicación inicial, que se presente en los estados financieros. Las entidades reconocen el efecto acumulado de aplicar la nueva norma en el patrimonio neto (por lo general, en las reservas por ganancias acumuladas) al comienzo del primer periodo comparativo presentado.

Las entidades que optan por aplicar las directrices de forma retroactiva también tendrán que revelar la información requerida por la nueva norma correspondiente a los periodos comparativos presentados. La única excepción es la exención disponible gracias a la simplificación práctica 3. Las entidades también están obligadas a cumplir con los requerimientos de información a revelar que se aplican cuando se produce un cambio en los principios contables, incluido el importe del ajuste en cada uno de los epígrafes de los estados financieros afectado, y en las ganancias por acción. En el caso de entidades que informan según los PCGA estadounidenses, es obligatorio revelar información correspondiente al ejercicio de la aplicación inicial y a cada periodo anterior presentado, pero las que informan según las NIIF solo deben revelar información correspondiente al periodo inmediatamente anterior al año de la aplicación inicial.

Enfoque retroactivo total

Una entidad puede elegir aplicar todos los requerimientos de la nueva norma a cada periodo comparativo presentado de conformidad con los requerimientos que se aplican a los cambios de políticas contables³ es decir, un enfoque retroactivo total. Según este enfoque, la entidad ajusta sus estados financieros con respecto a todos los contratos, incluidos aquellos que han sido finalizados con arreglo a los PCGA anteriores.

Método retroactivo con simplificaciones prácticas

Otra alternativa consiste en que la entidad decida utilizar una o varias de las siguientes simplificaciones prácticas optativas, es decir, un enfoque retroactivo con simplificaciones prácticas.

Simplificación práctica 1	En el caso de contratos ya finalizados ⁴ , la entidad no tiene que reexpresar los contratos iniciados y finalizados en el mismo periodo anual.
Simplificación práctica 2	En el caso de contratos ya finalizados que tienen una contraprestación variable, la entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en la que se ha finalizado el contrato sin estimar los importes de la contraprestación variable en cada periodo comparativo presentado.
Simplificación práctica 3	No es necesario que la entidad facilite información del importe del precio de la transacción asignado a las obligaciones de ejecución pendientes, relativa a todos los periodos presentados previos a la fecha de aplicación inicial, ni que dé una explicación de cuándo espera reconocer ese importe como ingresos ordinarios.

³ La norma FASB ASC Topic 250 *Accounting Changes and Error Corrections*, y la NIC 8 *Políticas contables*, cambios en las estimaciones contables y errores.

⁴ Se define como un contrato donde la entidad ha cumplido íntegramente sus obligaciones (contrato finalizado) de conformidad con las directrices sobre ingresos ordinarios en vigor antes de la fecha de la aplicación inicial directrices sobre ingresos ordinarios en vigor antes de la fecha de la aplicación inicial

Las simplificaciones prácticas que se elijan se aplican a todos los contratos en todos los periodos comparativos presentados. La entidad debe informar de todas las simplificaciones prácticas que se han empleado y una valoración cualitativa del efecto estimado de aplicar cada simplificación.

2.2 Método del efecto acumulado

La entidad aplica la nueva norma en la fecha de aplicación inicial, sin reexpresar los importes de los periodos comparativos. Registra el efecto acumulado de aplicar inicialmente la nueva norma —que afecta a los ingresos y a los costes— como un ajuste al saldo de apertura del patrimonio neto⁵ en la fecha de la aplicación inicial.

Según el método del efecto acumulado, las disposiciones de la nueva norma solo se aplican a los contratos que siguen en curso de acuerdo con los PCGA anteriores (es decir, que no se han finalizado) a la fecha de aplicación inicial.

Además, los requerimientos sobre cambios de criterios contables exigen que la entidad facilite la siguiente información :

- el importe en el que se ve afectado cada epígrafe de los estados financieros en el periodo corriente como resultado de aplicar la nueva norma por parte de la entidad; y
- una explicación de los cambios significativos entre los resultados presentados según la nueva norma y los que se habrían presentado con arreglo a los PCGA anteriores.

2.3 Resumen de las opciones de transición

Enfoque	Antes de adopción	Ejercicio comparativo	Ejercicio corriente	Fecha de ajuste en patrimonio
Retroactivo total – sin simplificaciones prácticas	PCGA anteriores	Nuevos PCGA	Nuevos PCGA	1 de enero de 2016*
Retroactivo parcial – con simplificaciones prácticas	PCGA anteriores	Requerimientos combinados	Nuevos PCGA	1 de enero de 2016*
Efecto acumulado	PCGA anteriores	PCGA anteriores	Nuevos PCGA	1 de enero de 2017

* Si una entidad cuyo cierre coincide con el año natural presenta dos ejercicios comparativos, la fecha del ajuste en el patrimonio neto será el 1 de enero de 2015. Véanse en el apartado 5.4 consideraciones específicas para las entidades registradas en la SEC.

⁵ Las entidades con ánimo de lucro que informan según los PCGA estadounidenses presentarán, por lo general, el ajuste en el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas, mientras que las entidades que informan según las NIIF presentarán el ajuste en cada componente de patrimonio neto que se vea afectado (por lo general, en las reservas por ganancias acumuladas).

3

Cómo afectan las distintas opciones a la información financiera

Los siguientes ejemplos ilustran cómo pueden afectar las opciones de transición a las tendencias de ingresos y de determinados costes en los estados financieros (se excluye el efecto en los impuestos sobre beneficios). Los ejemplos se basan en una entidad que aplica la nueva norma a 1 de enero de 2017 y presenta tres ejercicios de información financiera en sus estados financieros correspondientes a 2017, es decir, 2015 y 2016 se presentan como periodos comparativos.

Además de los efectos de la transición indicados a continuación, las entidades también estarán obligadas a cumplir con requerimientos de información a revelar relevantes.

Ejemplo 1 – Cambio de criterio de reconocimiento de un momento determinado al reconocimiento a lo largo de un periodo de tiempo

Supuestos:

Un fabricante ha firmado un contrato de suministro con un cliente que cubre desde el 1 de mayo de 2016 hasta el 28 de febrero de 2017. Durante la vigencia del contrato, el fabricante ha acordado entregar 1.000 unidades al mes por un precio fijo de 20 por unidad.

Según las condiciones del contrato, el cliente controla todo el trabajo en curso. El precio de venta del trabajo en curso a 31 de diciembre de 2016 es de 15.000.

PCGA anteriores:

Los ingresos se reconocieron mediante un método basado en unidades de entrega, de la siguiente manera:

Contrato 1 (expresado en miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	-	160 ^a	40 ^b	200
Notas: a. Calculado como 8.000 unidades x 20. b. Calculado como 2.000 unidades x 20.				

Nueva norma:

La entidad determina que el contrato incluye una única obligación de ejecución que se cumple a lo largo de un periodo de tiempo, porque el cliente controla todo el trabajo en curso.

La entidad determina que el método *cost-to-cost* (proporción de costes incurridos hasta la fecha con respecto a los costes estimados totales) es el más apropiado para medir el progreso en el cumplimiento de la obligación de ejecución, dado el importe significativo de inventario en curso controlado por el cliente. A 31 de diciembre de 2016 se había incurrido en el 87,5% de los costes totales.

Las tablas siguientes muestran solo los efectos sobre los ingresos. Como el control de los bienes se transfiere al cliente a medida que se construyen, los costes asociados se contabilizarían como gasto a medida en que se incurren; este efecto también se incluiría en los periodos presentados y en el ajuste del efecto acumulado en la fecha de aplicación inicial.

Según el método retroactivo:

El valor de los ingresos del trabajo en curso realizado a 31 de diciembre de 2016 se reconoce en 2016. No es necesario ajustar las reservas por ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo comparativo porque el contrato comenzó después de dicha fecha.

Contrato 1 (expresado en miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	-	175 ^a	25 ^b	200
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	-	-
Notas:				
a. Calculado como 200.000 x 87,5%				
b. Calculado como 200.000 x (100% - 87,5%).				

No se puede utilizar la simplificación práctica 1 porque el contrato, de acuerdo con los PCGA anteriores, no comenzó y finalizó en el mismo periodo anual.

No se puede utilizar la simplificación práctica 2 porque el contrato no incluye contraprestación variable.

Según el método del efecto acumulado:

Los ingresos correspondientes a 2016 presentados conforme a los PCGA anteriores no se ajustan porque la nueva norma solo se aplica a partir de la fecha de aplicación inicial (1 de enero de 2017). En cambio, en la fecha de aplicación inicial, se lleva a cabo un ajuste para incrementar el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas correspondiente a los ingresos adicionales que se habrían registrado en periodos anteriores según la nueva norma.

Contrato 1 (expresado en miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	-	160	25	185
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	15 ^a	15
Nota:				
a. Calculado como 175.000 - 160.000 (que es el importe de los ingresos que se habrían reconocido según la nueva norma en 2016 menos el importe real de los ingresos reconocidos en 2016 con arreglo a los PCGA anteriores).				

En la tabla siguiente se incluye una comparación entre los ingresos presentados de acuerdo a los PCGA anteriores y las distintas opciones de transición.

Contrato 1 (expresado en miles)	2015	2016	2017	Total
PCGA anteriores				
Ingresos	-	160	40	200
Método retroactivo				
Ingresos	-	175	25	200
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	-	-
				200
Método del efecto acumulado				
Ingresos	-	160	25	185
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	15	15
				200

Ejemplo 2 – Se identifica una obligación de ejecución adicional

Supuestos:

Un proveedor de software suscribió un contrato con un cliente para la concesión de una licencia de software de duración limitada y asistencia telefónica durante dos años a cambio de un importe fijo de 400.000. El software fue entregado y entró en funcionamiento el 1 de julio de 2015.

PCGA anteriores:

El proveedor trató el contrato como un único elemento, porque no tenía evidencia objetiva específica del proveedor (VSOE, por sus siglas en inglés) del valor razonable correspondiente a la asistencia telefónica. Reconoció ingresos de forma lineal durante la vigencia del contrato (24 meses) por un valor de 16.667 al mes.

Contrato 2 (expresado en miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	100	200	100	400

Nueva norma:

El proveedor determina que el contrato consta de dos obligaciones de ejecución: la licencia de software y la asistencia telefónica. Los precios de venta relativos individuales correspondientes a la licencia y a la asistencia telefónica eran de 300.000 y 100.000, respectivamente.

La licencia de software se considera una obligación cuya ejecución se efectúa en un momento determinado que es la fecha de entrega, y se habría reconocido como ingresos en consecuencia el 1 de julio de 2015.

Se considera que la obligación de ejecución correspondiente a la asistencia telefónica se cumple a lo largo de un periodo de tiempo, y su progreso se refleja mejor mediante horas laborales directas de la siguiente manera: 2015: 30.000; 2016: 50.000; 2017: 20.000.

Según el método retroactivo:

Los ingresos derivados de la licencia de software se reconocen en 2015, cuando fue entregada. No es necesario ajustar las reservas por ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo comparativo porque el contrato comenzó después de dicha fecha.

Contrato 2 (expresado en miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	330 ^a	50	20	400
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	-	-

Nota:

a. Calculado como 300.000 que corresponde al software más 30.000 que corresponde a la obligación de ejecución relacionada con la asistencia telefónica.

No puede utilizarse la simplificación práctica 1 porque el contrato no comenzó y finalizó en el mismo periodo anual.

No puede utilizarse la simplificación práctica 2 porque el contrato no incluye contraprestación variable.

Según el método del efecto acumulado:

Los ingresos correspondientes a 2015 y 2016 presentados conforme a los PCGA anteriores no se ajustan porque la nueva norma solo se aplica a partir de la fecha de aplicación inicial. En cambio, en la fecha de aplicación inicial (1 de enero de 2017), se lleva a cabo un ajuste para incrementar el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas correspondiente a los ingresos adicionales que se habrían reconocido en periodos anteriores según la nueva norma.

Contrato 2 (expresado en miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	100	200	20	320
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	80 ^a	80

Nota:

- a. Calculado como $(330.000 + 50.000) - (100.000 + 200.000)$, que es el importe de los ingresos que se habrían reconocido según la nueva norma en 2015 y 2016 menos el importe real de ingresos reconocidos en 2016 con arreglo a los PCGA anteriores.

En la tabla siguiente se incluye una comparación entre los ingresos presentados conforme a los PCGA anteriores y las opciones de transición.

Contrato 2 (expresado en miles)	2015	2016	2017	Total
PCGA anteriores				
Ingresos	100	200	100	400
Método retroactivo				
Ingresos	330	50	20	400
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	-	-
				400
Método del efecto acumulado				
Ingresos	100	200	20	320
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	80	80
				400

Ejemplo 3 – El contrato incluye contraprestación variable

Supuestos:

Un proveedor de servicios suscribió un contrato de 20 meses con un cliente para prestar servicios de publicidad que comienza el 1 de agosto de 2015. La contraprestación incluía un importe fijo de 100.000 más un importe adicional de hasta 150.000 si se alcanzaban determinados niveles de servicio. El importe sería de 150.000 si se alcanzaban los niveles antes del 1 de febrero de 2017, de 125.000 si se alcanzaban antes del 1 de marzo de 2017, y de cero si se alcanzaban a partir de entonces.

El proveedor de servicios alcanzó los niveles de servicio el 15 de febrero de 2017 y tenía derecho a 125.000.

PCGA anteriores:

El proveedor reconoció los ingresos derivados del importe fijo de forma lineal durante la vigencia del contrato, y evaluó el importe variable en cada fecha de presentación de la información para determinar si podría ser reconocido.

Determinó que el importe variable no debería ser reconocido hasta la fecha en la que se alcanzasen los niveles de servicios. Por tanto, no lo reconoció ni a 31 de diciembre de 2015 ni de 2016.

Contrato 3 (expresado en miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	25 ^a	60 ^b	140 ^c	225
Notes: a. Calculado como 100.000 x (5 / 20) meses. b. Calculado como 100.000 x (12 / 20) meses. c. Calculado como 100.000 x (3 / 20) meses + 125.000 en concepto de contraprestación variable.				

Nueva norma:

El proveedor determina que el contrato incluye una única obligación de ejecución que se cumple a lo largo de un periodo de tiempo.

El método cost-to-cost se considera el más apropiado para medir el grado de ejecución: El 25% y el 85% de los costes fueron incurridos a 31 de diciembre de 2015 y 2016, respectivamente.

Se estima que la contraprestación variable es de 125.000 en la fecha de inicio, de acuerdo con el método del importe más probable. El proveedor determina que, en la fecha de inicio, el importe de 125.000 habría sido incluido en el precio de la transacción, porque era (altamente) probable⁶ que el ingreso no sería objeto de reversión en el futuro.

El proveedor vuelve a evaluar la estimación de la contraprestación variable en cada periodo sobre el que informa y determina que la estimación no cambia.

Según el método retroactivo:

La entidad incluye en el precio de la transacción su estimación del importe de la contraprestación variable desde el comienzo del contrato, y reconoce como ingreso el precio de la transacción a lo largo de un periodo de tiempo. No es necesario ajustar las reservas por ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo comparativo porque el contrato comenzó después de dicha fecha.

Contrato 3 (expresado en miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	56 ^a	135 ^b	34 ^c	225
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	-	-

⁶ En la versión de las NIIF de la norma de reconocimiento de ingresos ordinarios se emplea la expresión "altamente probable", que constituye un umbral significativamente más alto que "más probable que improbable" con la intención de equipararla al significado del término "probable" utilizado en los PCGA estadounidenses

Notas:

- a. 56.250, calculado como $(100.000 + 125.000) \times 25\%$.
- b. 135.000, calculado como $(100.000 + 125.000) \times (85\% - 25\%)$.
- c. 33.750, calculado como $(100.000 + 125.000) \times (100\% - 85\%)$.

No puede utilizarse la simplificación práctica 1 porque el contrato no comenzó y finalizó en el mismo periodo anual.

No puede utilizarse la simplificación práctica 2 porque el contrato no finalizó antes de la fecha de aplicación inicial de la nueva norma.

Según el método del efecto acumulado:

Los ingresos correspondientes a 2015 y 2016 presentados conforme a los PCGA anteriores no se ajustan porque la nueva norma solo se aplica a partir de la fecha de aplicación inicial. En la fecha de la aplicación inicial, se realiza un ajuste en el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas correspondiente a los ingresos adicionales que se habrían registrado en 2015 y 2016 según la nueva norma.

Contrato 3 (expresado en miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	25	60	34	119
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	106 ^a	106

Nota:

- a. Calculado como $(56.250 + 135.000) - (25.000 + 60.000)$, que es el importe de los ingresos que se habrían reconocido según la nueva norma en 2015 y 2016 menos el importe real de ingresos reconocidos hasta diciembre de 2016 con arreglo a los PCGA anteriores.

En la tabla siguiente se incluye una comparación entre los ingresos presentados conforme a los PCGA anteriores y las opciones de transición.

Contrato 3 (expresado en miles)	2015	2016	2017	Total
PCGA anteriores				
Ingresos	25	60	140	225
Método retroactivo				
Ingresos	56	135	34	225
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	-	-
				225
Método del efecto acumulado				
Ingresos	25	60	34	119
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	106	106
				225

Ejemplo 4 – Ajuste del balance de apertura en el método retroactivo

Supuestos:

Un proveedor de servicios suscribió un contrato de dos años con un cliente el 1 de julio de 2014. La contraprestación acordada fue de 10.000 al mes. El proveedor de servicios incurrió en costes de comisiones por ventas por valor de 7.000 y en costes de instalación por valor de 1.000 al comienzo del contrato.

PCGA anteriores:

El proveedor reconoció los ingresos de forma lineal. Contabilizó como gasto las comisiones por ventas y los costes de instalación a medida que se incurrieron al comienzo del contrato.

Contrato 4 (expresado en miles)	2014	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
		2015	2016	2017	
Ingresos	60	120	60	-	240
Comisiones por ventas y costes de instalación	(8)	-	-	-	(8)

Nueva norma:

El proveedor de servicios determina que el contrato incluye una única obligación de ejecución que debería reconocerse a lo largo de un periodo de tiempo por el importe facturado mensualmente, porque el importe facturado se corresponde directamente con el valor para el cliente de la obligación de ejecución de la entidad cumplida hasta la fecha.

Determina que las comisiones por ventas y los costes de instalación cumplen la definición de costes de obtención de contratos y, por tanto, capitaliza los costes. Se considera que el periodo de amortización de los costes capitalizados es la vigencia del contrato.

Según el método retroactivo:

No es necesario ajustar los ingresos porque no hay diferencia en los ingresos reconocidos según la nueva norma.

El proveedor de servicios registra un ajuste en el saldo de apertura de las reservas por ganancias acumuladas a 1 de enero de 2015 para reflejar la diferencia entre los costes reconocidos con arreglo a los PCGA anteriores y los que se habrían reconocido según la nueva norma en esa fecha.

Contrato 4 (expresado en miles)	2014	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
		2015	2016	2017	
Ingresos	60	120	60	-	240
Comisiones por ventas y costes de instalación	(2)	(4)	(2)	-	(8)
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	6 ^a	-	-	6

Nota:
a. Calculado como 8.000 – 2.000, que es la diferencia entre los costes reconocidos de acuerdo con los PCGA anteriores y los que se habrían reconocido según la nueva norma en dicha fecha.

No puede utilizarse la simplificación práctica 1 porque el contrato no comenzó y finalizó en el mismo periodo anual.

No puede utilizarse la simplificación práctica 2 porque el contrato no incluye contraprestación variable.

Según el método del efecto acumulado:

No es necesario ningún ajuste porque el contrato finalizó antes de la fecha de aplicación inicial.

Contrato 4 (expresado en miles)	2014	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
		2015	2016	2017	
Ingresos	60	120	60	-	240
Comisiones por ventas y costes de instalación	(8)	-	-	-	(8)
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	-	-	-

En la tabla siguiente se incluye una comparación entre los costes presentados conforme a los PCGA anteriores y las opciones de transición.

Contrato 4 (expresado en miles)	2015	2016	2017	Total
PCGA anteriores				
Comisiones por ventas y costes de instalación	-	-	-	-
Método retroactivo				
Comisiones por ventas y costes de instalación	(4)	(2)	-	(6)
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	6	-	-	6
				-
Método del efecto acumulado				
Comisiones por ventas y costes de instalación	-	-	-	-
Ajuste en el patrimonio neto de apertura	-	-	-	-
				-

Ejemplo 5 – El contrato comienza y finaliza en el mismo periodo anual

Supuestos:

Una empresa de ingeniería suscribió un contrato con un cliente para construir un activo especializado a cambio de una contraprestación fija de 100.000, que comenzó el 1 de agosto de 2016 y finalizó en noviembre de 2016.

PCGA anteriores:

La entidad reconoció ingresos en la fecha de entrega.

Contrato 5 (expresado en miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	-	100	-	100

Nueva norma:

La entidad determina que el control se transfiere a lo largo de un periodo de tiempo y que los ingresos deberían, por consiguiente, reconocerse a lo largo del periodo de tiempo mediante el método *cost-to-cost*.

Según el método retroactivo:

Los ingresos presentados en el periodo anual no se ven afectados porque el contrato finalizó, con arreglo a los PCGA anteriores y la nueva norma, dentro del mismo periodo anual.

Contrato 5 (miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	-	100	-	100

Puede utilizarse la simplificación práctica 1. Si se opta por hacerlo, no es necesario que la entidad evalúe el contrato según las disposiciones de la nueva norma. Si la entidad no opta por la simplificación práctica 1, debe reexpresar sus resultados intermedios para reflejar el criterio de registro exigido en la nueva norma, es decir, reconocer el ingreso a lo largo de un periodo de tiempo.

No puede utilizarse la simplificación práctica 2 porque el contrato no incluye contraprestación variable.

Según el método del efecto acumulado:

No es necesario ningún ajuste porque el contrato finalizó antes del 31 de diciembre de 2016.

Contrato 5 (miles)	Ejercicios comparativos		Ejercicio corriente	Total
	2015	2016	2017	
Ingresos	-	100	-	100

No se incluye ninguna tabla de comparación para este ejemplo porque no hay diferencia entre los ingresos anuales presentados con arreglo a los PCGA anteriores y las opciones de transición.

Ejemplo 6 – ¿Qué contratos deben volver a ser evaluados?

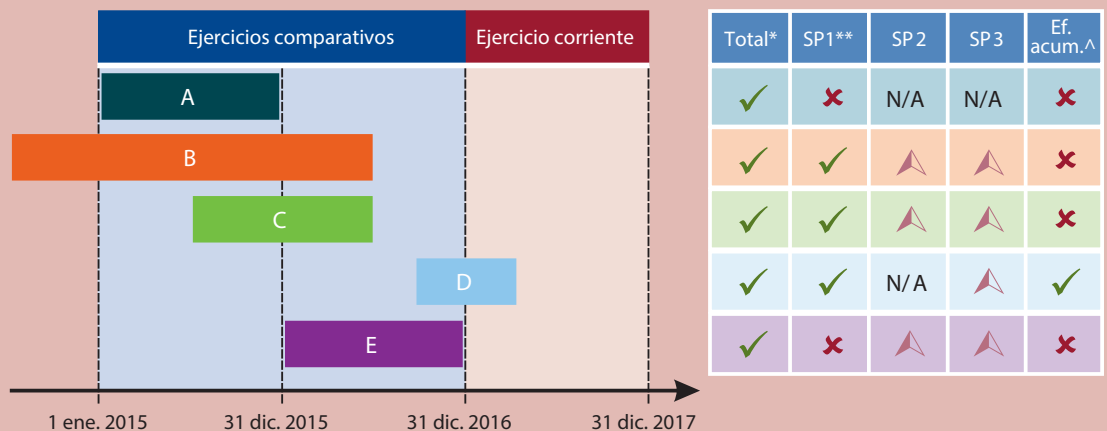
Supuestos:

Una sociedad aplica la nueva norma en sus estados financieros correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2017, que incluyen dos ejercicios de información comparativa.

Las sociedad cuenta con los contratos siguientes:

A	Fija	15 de enero de 2015	15 de diciembre de 2015
B	Fija y variable	1 de julio de 2014	30 de junio de 2016
C	Fija y variable	15 de julio de 2015	15 de junio de 2016
D	Fija y variable	15 de septiembre de 2016	15 de marzo de 2017
E	Fija y variable	15 de enero de 2016	15 de diciembre de 2016

El diagrama siguiente muestra las opciones que exigirían que la entidad volviese a evaluar el contrato, y las simplificaciones prácticas que podrían utilizarse conforme al método retroactivo.



- ✓ Debe volver a evaluarse el contrato según la nueva norma
- △ Puede aplicarse una simplificación práctica (SP)
- ✗ No es necesario volver a evaluar el contrato según la nueva norma
- N/A N/A No se aplica
- * Método retroactivo total
- ** Simplificación práctica 1
- ^ Método del efecto acumulado

4 Resumen del efecto de cada opción de transición

Método retroactivo	
¿Cuál es el impacto en los estados financieros?	La nueva norma se aplica a todos los contratos que se consideran en curso según lo dispuesto en la misma al comienzo del primer periodo comparativo presentado. La entidad puede evitar reexpresar determinados tipos de contratos si aplica las simplificaciones prácticas 1 y 2, y puede quedar exenta de revelar alguna información si aplica la simplificación práctica 3. Los ajustes de transición se registran en el patrimonio neto (por lo general, en las reservas por ganancias acumuladas) al comienzo del primer periodo comparativo presentado.
¿Cuáles son los beneficios?	La cifra de los ingresos es comparable de un periodo al siguiente. Es probable que los inversores agradezcan tener acceso a datos sobre tendencias. Sin embargo, la comparabilidad podría disminuir cuando se aplican las simplificaciones prácticas. - La simplificación práctica 1 permite que la entidad no considere el efecto sobre los periodos intermedios correspondientes a los contratos incluidos en el alcance de la simplificación práctica. - Las simplificaciones prácticas 2 y 3 permiten que la entidad evite investigar determinados hechos y circunstancias que existían en los periodos comparativos.
¿Cuáles son los principales inconvenientes?	Este método exige que las entidades examinen todos los contratos en curso al comienzo del primer periodo comparativo presentado con arreglo a la nueva norma. Se exige que la entidad investigue y documente los hechos y circunstancias necesarios para aplicar la nueva norma a periodos comparativos. Aplicar las simplificaciones prácticas dará lugar a una pérdida de comparabilidad: las cifras de ingresos de la entidad incluirán una mezcla de importes registrados conforme a los PCGA anteriores y conforme a la nueva norma.
¿Que entidades considerarán esta opción la más relevante?	Las entidades que esperan pocos cambios como resultado de aplicar la nueva norma es probable, que consideren que el método retroactivo total es relativamente sencillo. A entidades que esperan cambios significativos en la contabilidad de los ingresos ordinarios como resultado de aplicar la nueva norma podría resultarles más relevante lograr una mayor comparabilidad. La simplificación práctica 1 será la más relevante para las entidades con muchos contratos a corto plazo. La simplificación práctica 2 será la más relevante para las entidades con contratos a largo plazo que incluyen contraprestación variable. La simplificación práctica 3 será la más relevante para las entidades con contratos a largo plazo cuya ejecución se cumple a lo largo de un periodo de tiempo.



Mayor comparabilidad



Necesidad de examinar todos los contratos, es decir, finalizados y en curso, con arreglo a los PCGA anteriores



Necesidad de recrear los hechos y circunstancias

Método del efecto acumulado	
¿Cuál es el impacto en los estados financieros?	La nueva norma se aplica solo a los contratos en curso según los PCGA anteriores al comienzo del periodo corriente. El periodo corriente se presenta de conformidad con la nueva norma, y los periodos comparativos se presentan de conformidad con los PCGA anteriores. Los ajustes de transición se registran en el patrimonio neto (por lo general, en las reservas por ganancias acumuladas) en la fecha de aplicación inicial.
¿Cuáles son los beneficios?	Según este método, el grupo de contratos que deben ser considerados para cumplir la nueva norma puede verse reducido significativamente. Las entidades no están obligadas a recrear los hechos y circunstancias en los periodos comparativos para cumplir con la nueva norma. Solo se presenta información dual, es decir de acuerdo con los PCGA anteriores y con la nueva norma en el ejercicio de aplicación inicial.
¿Cuáles son los principales inconvenientes?	Este método dará lugar a una pérdida de comparabilidad entre los periodos comparativos y el periodo corriente, porque se presentan según requerimientos distintos de reconocimiento de ingresos. Es probable que no se cumplan las expectativas de los inversores si se facilita menos información sobre tendencias. Podrían surgir fluctuaciones en los ingresos y en determinados costes, porque se presentan según criterios diferentes en los periodos comparativos y en el periodo corriente.
¿Qué entidades considerarán esta opción la más relevante?	A las entidades que no esperan cambios significativos en el registro de los ingresos ordinarios como resultado de aplicar la nueva norma, es probable que les resulte más adecuado el método del efecto acumulado.



Menor comparabilidad



Solo es necesario examinar los contratos en curso según los PCGA anteriores, no todos los contratos



No es necesario recrear los hechos y circunstancias

5 Factores adicionales a considerar cuando se evalúen las opciones de transición

Las entidades deben considerar una variedad de factores a la hora de sopesar los beneficios, los costes y las complejidades de cada método y elegir la mejor opción para su negocio.



5.1 Importancia de los cambios en la información financiera

Las entidades tendrán que realizar una evaluación general del impacto de la nueva norma sobre los ingresos y los costes presentados, en comparación con los PCGA anteriores.

Si el impacto de la nueva norma es grande, el método del efecto acumulado podría afectar significativamente a la información sobre tendencias, por lo que se introduciría una fluctuación en los ingresos y se reduciría la comparabilidad de la información correspondiente al periodo corriente y a los periodos comparativos en el año de aplicación. Por ejemplo, un importe significativo de ingresos diferidos podría ser eliminado e incluido en el patrimonio neto de apertura en la fecha de aplicación.

En tales circunstancias, la entidad podría barajar el uso del método retroactivo, para permitir a los usuarios de los estados financieros entender mejor la evolución de los ingresos y de la rentabilidad de forma coherente y comparable.

5.2 Disponibilidad de la información histórica

La cantidad de información histórica necesaria dependerá de la opción de transición elegida y de la duración de los contratos existentes durante el periodo de transición, o que no se han finalizado en la fecha de aplicación inicial. Las entidades deberán considerar la disponibilidad de la información necesaria para hacer la transición hacia la nueva norma, especialmente si están pensando en utilizar el método retroactivo, porque es probable que sea necesaria más información histórica para dicho método que para el método del efecto acumulado.

Los factores que podrían afectar a la disponibilidad de la información histórica son, entre otros:

- si la información necesaria puede ser generada a partir de los sistemas de información existentes y si serán necesarios procesos manuales para obtener los datos necesarios;
- cambios anteriores en los sistemas de información de la entidad que podrían posiblemente limitar la disponibilidad de información histórica;
- cambios en los procesos a través de los cuales se han recopilado los datos necesarios durante los periodos relevantes, dependiendo de la opción de transición que se esté barajando;
- si se han identificado nuevas obligaciones de ejecución según la nueva norma, que exigen información para estimar su precio de venta individual; y
- si es necesaria nueva información para abordar los cambios exigidos en función del momento de reconocimiento de los ingresos.

Si una entidad elige el método retroactivo, es posible que tenga que empezar a captar la información histórica casi de inmediato, dependiendo de la duración y de la naturaleza de los contratos, ya que el ajuste del efecto acumulado se aplicaría a 1 de enero de 2015 en el caso de una entidad que presenta dos periodos comparativos.

5.3 Estructura y volumen de contratos

El nivel de esfuerzo y coste necesarios para utilizar una opción de transición concreta se verá directamente influido por:

- el número de contratos de la entidad con obligaciones de ejecución sin cumplir en la fecha de aplicación inicial;
- la duración de los contratos de la entidad; y
- el grado de similitud entre los términos y condiciones contractuales y las obligaciones de ejecución incluidas en los contratos de la entidad.

En el caso de entidades con contratos a muy corto plazo que incluyen bienes y servicios estándar u homogéneos, podría resultar obvio que el método del efecto acumulado exigirá menos esfuerzos que el método retroactivo. Sin embargo, también podría ocurrir que el esfuerzo incremental de utilizar el método retroactivo sea mínimo para tales entidades.

Las entidades con contratos a largo plazo con términos y condiciones no estándar, o que prevén obligaciones de ejecución dispares, considerarán, por lo general, que el análisis es más complejo, aunque puede ocurrir, como se ha indicado antes, que el coste incremental de utilizar el método retroactivo en lugar del método del efecto acumulado no sea significativo.

Por ejemplo, una entidad con contratos que tienen una duración media de siete años tendría que evaluarlos durante un periodo de nueve años según el método retroactivo. Es posible que esto no suponga un esfuerzo significativamente mayor a evaluarlos durante un periodo de siete años conforme al método del efecto acumulado. El factor diferenciador más significativo podría ser la disponibilidad de la información.

5.4 Requerimientos de información a revelar

Las entidades aplican los requerimientos de información a revelar de la nueva norma a todos los periodos presentados. Por lo tanto, si una entidad elige el método retroactivo, aplica los nuevos requerimientos de información a revelar en el ejercicio inicial de aplicación y en todos los periodos comparativos presentados. No obstante, la simplificación práctica 3 ofrece una exención limitada a los nuevos requerimientos de información a revelar.

Para cumplir los requerimientos de información a revelar, las entidades deben ofrecer información cualitativa y cuantitativa sobre:

- sus contratos con clientes, incluidos ingresos desagregados, saldos de contratos y obligaciones de ejecución;
- juicios de valor significativos al aplicar las directrices, que incluye determinar cuándo se cumplen las obligaciones de ejecución y determinar el precio de la transacción y los importes asignados; y
- los activos reconocidos relacionados con costes de obtener o cumplir un contrato con un cliente.

Por tanto, las entidades tendrán que considerar cuánto esfuerzo será necesario para cumplir los nuevos requerimientos de información a revelar y si deben recopilar información nueva.

Las entidades también han de cumplir con los requerimientos generales de información a revelar que se aplican cuando se produce un cambio en las políticas contables, incluido el importe del ajuste realizado a cada uno de los epígrafes de los estados financieros y a los importes de ganancias por acción que se vean afectados. Es posible que sea necesario hacer un seguimiento de la información tanto de acuerdo con la nueva norma como según los PCGA anteriores. Asimismo, el método del efecto acumulado exige específicamente que las entidades revelen cuáles habrían sido los ingresos y las partidas de gastos relevantes según los PCGA anteriores, en el año de aplicación.

Las entidades también deberán considerar si existen requerimientos regulatorios locales que exigen que sigan un enfoque determinado o que reexpresen información comparativa adicional. Por ejemplo, es posible que los requerimientos regulatorios locales exijan que la entidad presente determinada información financiera de varios ejercicios

Consideraciones específicas para las entidades registradas en la SEC

Las entidades registradas en la SEC que opten por el método retroactivo tendrán que considerar el requerimiento de presentar determinada información financiera anual correspondiente a cinco ejercicios de conformidad con el Reglamento S-K⁷. En general, se espera que estas entidades amplíen la aplicación retroactiva de la nueva norma a cada uno de los cinco ejercicios que abarca esa información a revelar⁸. El personal de la SEC está considerando emitir directrices o exenciones para la aplicación de los requisitos de información de la nueva norma a cinco ejercicios, pero hasta el momento no se ha anunciado ninguna decisión.

5.5 Sistemas y procesos

Presentación de información dual

Si una entidad elige utilizar el método retroactivo, una opción consiste en implantar los cambios necesarios en políticas y procesos de modo que pueda contabilizar los contratos, de forma simultánea y en tiempo real, conforme a la nueva norma y a los PCGA anteriores, desde el comienzo del primer periodo comparativo presentado.

La facilidad de implantar este proceso dependerá de los hechos y circunstancias específicos de la entidad, pero afectarán factores como los siguientes:

- la complejidad de las transacciones de la entidad;
- la naturaleza del cambio en los estados financieros; y
- la capacidad del entorno de TI de la entidad.

Las entidades que presentan dos ejercicios de información comparativa también tendrán que tener en cuenta si pueden implantarse los cambios necesarios en los procesos, políticas y sistema de TI antes del comienzo del primer periodo comparativo, es decir, el 1 de enero de 2015. Por consiguiente, esas entidades cuentan con menos de 12 meses para implantar los cambios en sus sistemas.

Otras entidades decidirán no implantar un método de presentación de información dual, y, en su lugar, optarán por volver hacia atrás y ajustar las cifras presentadas de acuerdo con los PCGA anteriores. Al principio del proceso de transición, estas entidades deberán considerar cómo pueden cuantificar con la mayor eficacia posible el efecto de aplicar la nueva norma de acuerdo con los requerimientos de transición. Por ejemplo, si una entidad puede identificar subgrupos homogéneos de contratos; en lugar de evaluar todos los contratos, podría ser capaz de cuantificar el efecto en una muestra de contratos y emplear esa

⁷ Reglamento S-K de la SEC, Item 301, *Selected Financial Data*, disponible en www.sec.gov

⁸ *Financial Reporting Manual* 1610 de la SEC, *Accounting Basis*, disponible en www.sec.gov

información para contabilizar el subgrupo de contratos homogéneo. Para realizar esta extrapolación, a algunas entidades les puede resultar útil una herramienta de muestreo estadístico. Sin embargo, una entidad con contratos que son individualmente significativos, o que no tienen características en común con otros contratos, podría tener que analizar esos contratos de forma individual.

Los requerimientos del método retroactivo de presentar los ingresos derivados de contratos con clientes según los PCGA anteriores y la nueva norma solo quedan parcialmente reducidos en el método del efecto acumulado, porque sigue siendo necesario presentar información según los dos métodos en el ejercicio de aplicación inicial.

Consideraciones relativas al control interno

Con independencia de la opción de transición elegida, las entidades necesitarán procesos y controles adecuados para garantizar que la información utilizada para cumplir con las nuevas disposiciones transitorias es íntegra y precisa. Conviene que consideren el coste y el marco temporal para diseñar e implantar estos procesos y controles cuando elijan un método de transición. Algunas entidades quizás deseen implantar los cambios en los procesos y en los controles antes de firmar certificaciones relativas a controles internos de conformidad con la ley Sarbanes-Oxley, de modo que puedan ser documentados y comprobados, para subsanar las deficiencias, antes del cierre de ejercicio.

5.6 Comparabilidad de la información y percepciones de los inversores

Entre periodos

La comparabilidad de la información de un periodo al siguiente será importante para los usuarios tanto internos como externos de los estados financieros, especialmente si una entidad busca financiación o tiene previsto emprender un proceso a corto plazo, como, por ejemplo, una salida a bolsa o una venta. En estas situaciones, el beneficio de lograr la coherencia en todos los periodos presentados en los estados financieros podría superar los costes incrementales exigidos por el método retroactivo.

Si una entidad decide aplicar una o varias simplificaciones prácticas disponibles según el método retroactivo, u opta por el método del efecto acumulado, los ingresos no se presentarán de forma coherente en todos los periodos. Esta incoherencia podría dificultar que los usuarios externos evalúen los resultados financieros de la entidad; y que los usuarios internos valoren los resultados financieros y preparen presupuestos o previsiones para periodos futuros.

Presentación de información interna

Los cambios significativos en el importe o en el momento de reconocer ingresos y ganancias podrían generar cambios en los indicadores clave de rendimiento (KPI, por sus siglas en inglés) o en otras métricas empleadas para comunicar resultados financieros. Si aplicar la nueva norma da lugar a una falta de comparabilidad frente a métricas empleadas previamente, o da lugar a la necesidad de utilizar métricas diferentes, podría ser conveniente recurrir al método retroactivo porque ofrece una mayor comparabilidad en todos los periodos presentados en los estados financieros. Las entidades deberán elaborar planes de comunicación interna y externa para que las partes interesadas puedan entender las implicaciones de las nuevas medidas para los KPI históricos y actuales.

Entre entidades homólogas

Las entidades deberán considerar qué opción de transición están pensando elegir entidades homólogas, y si los usuarios externos de la información financiera esperan, en general, coherencia en la aplicación de la información financiera en ese grupo de entidades. Podría ser importante que una entidad siga el método utilizado por las entidades de su sector.

6 Próximos pasos

La elección de la opción de transición tendrá un efecto significativo sobre el alcance y el momento en el que se deben aplicar los cambios en sistemas y procesos, y es uno de los primeros pasos del proceso de implantación a considerar.

Recomendamos que las entidades piensen tanto en los efectos cuantitativos de cada método como en los factores cualitativos relevantes. Planificar por adelantado permitirá tener tiempo para complejidades imprevistas, y ofrecerá una mayor flexibilidad a la hora de maximizar el uso de recursos internos, al distribuir el trabajo necesario a lo largo de un periodo más largo.

Las entidades deberían, por tanto, tomar medidas para entender la nueva norma y para evaluar los efectos de las distintas opciones de transición sobre su información financiera. Algunas entidades podrían decidir de forma rápida que los impactos son mínimos, en cuyo caso quizás sea conveniente esperar un poco más para evaluar las opciones de transición. Sin embargo, otras se enfrentarán a impactos sustanciales que exigen más esfuerzos y, por consiguiente, deberán comenzar la planificación lo antes posible. Las entidades deberán considerar las siguientes medidas durante 2014.

- Efectuar un análisis de deficiencias de alto nivel para detectar los posibles causantes de los cambios en el registro de los ingresos y de determinados costes.
- Determinar el grupo de contratos que posiblemente tengan que ser reexpresados. Aquí puede incluirse identificar los contratos significativos individualmente que deberían evaluarse por separado, o subgrupos de contratos con características similares que pueden evaluarse de forma agregada.
- Empezar a evaluar la información que será necesaria para cumplir con la nueva norma. Compararla con la información disponible en la actualidad para identificar posibles deficiencias que deberían ser consideradas en la implantación general de la nueva norma.
- Identificar los factores cualitativos que pueden influir en la elección de la opción de transición. Es posible que sea necesaria la participación de las principales partes interesadas para entender qué factores se valoran más.
- Garantizar que las opciones de transición son evaluadas junto con la implantación general de la nueva norma. Considerar la creación de un subgrupo dentro del equipo responsable del proyecto general de la implantación, para que se centre en las consideraciones relativas a la opción de transición.
- Hacer un seguimiento de las actividades de los grupos de implantación establecidos por el FASB/IASB y el AICPA, ya que pueden facilitar percepciones sobre la opción de transición preferida por los que operan en el sector.

Acerca de esta publicación

Esta publicación ha sido elaborada conjuntamente por el grupo KPMG International Standards Group (que forma parte de KPMG IFRG Limited) y el Departamento de Práctica Profesional de KPMG LLP. La publicación analiza los distintos requerimientos de transición a la NIIF 15 Ingresos de contratos con clientes y a la norma FASB ASU 2014-09 Revenue from Contracts with Customers, publicadas conjuntamente en mayo de 2014.

En muchos casos, será necesario realizar más interpretaciones para que una entidad aplique las NIIF o los PCGA estadounidenses a sus propios hechos, circunstancias y transacciones particulares.

Las NIIF y sus interpretaciones cambian con el tiempo. Por tanto, ni esta publicación ni ninguna de nuestras publicaciones deberá utilizarse en lugar de consultar las propias normas e interpretaciones.

Más información sobre las NIIF

Consulte la página www.kpmg.com/ifrs para mantenerse al tanto de las últimas novedades en las NIIF y echar un vistazo a nuestra serie de publicaciones. Tanto si utiliza las NIIF por primera vez como si ya las aplica actualmente, podrá encontrar resúmenes sencillos de las novedades recientes, directrices detalladas sobre requerimientos complejos y herramientas prácticas como estados financieros ilustrativos y listas resumen de información a revelar. Si busca información local, siga los enlaces a los recursos de las NIIF disponibles en las firmas miembro de KPMG de todo el mundo.

Todas estas publicaciones son relevantes para los que participan en la preparación de la información financiera de acuerdo con las NIIF. Las series de publicaciones In the Headlines e Insights into IFRS: An overview ofrecen información esencial para comités de auditoría y consejos de administración.

Qué necesita	Serie publicación	Contenido
Información general	In the Headlines	Ofrece un resumen de cambios significativos en materia de contabilidad, auditoría y gobierno corporativo, así como su impacto en las entidades.
	IFRS Newsletters	Se destacan debates recientes del IASB y del FASB con respecto a proyectos sobre instrumentos financieros, seguros y arrendamientos. Incluye un resumen, un análisis del posible impacto de las decisiones, la situación actual y el calendario previsto para que se completen los proyectos.
	The Balancing Items	Se centra en pequeñas modificaciones a las NIIF.
	New on the Horizon	Se analizan los requerimientos de documentos provisionales como proyectos de norma y se ofrecen los puntos de vista de KPMG. También está disponible para sectores específicos.
	First Impressions	Se analizan los requerimientos de nuevas normas y se destacan las áreas que pueden dar lugar a un cambio en la práctica.
Cuestiones surgidas en la aplicación	Insights into IFRS	Se hace hincapié en la aplicación de las NIIF en la práctica y se explican las conclusiones a las que hemos llegado con respecto a muchas cuestiones de interpretación. La versión resumida ofrece información esencial para comités de auditoría y consejos de administración.
	IFRS Practice Issues	Se abordan problemas de aplicación práctica con los que puede encontrarse una entidad cuando aplica las NIIF. También está disponible para sectores específicos.
	IFRS Handbooks	Incluye orientaciones interpretativas amplias y ejemplos ilustrativos para analizar en más detalle o aclarar la aplicación práctica de una norma.

Qué necesita	Serie publicación	Contenido
Presentación de información intermedia y anual	Guide to financial statements – Illustrative disclosures	Muestra un formato posible para estados financieros elaborados de acuerdo con las NIIF, sobre la base de una multinacional ficticia. Disponible para periodos anuales e intermedios, y para sectores específicos.
	Guide to financial statements – Disclosure checklist	Se identifica la información a revelar exigida por los requerimientos actualmente en vigor para periodos anuales e intermedios.
Comparación con los PCGA	IFRS compared to U.S. GAAP	Se destacan diferencias significativas entre las NIIF y los PCGA en Estados Unidos. La versión resumida ofrece información esencial para comités de auditoría y consejos de administración.
Cuestiones específicas de cada sector	IFRS Sector Newsletters	Ofrece una actualización periódica sobre novedades en las normas contables y en la regulación que afectan directamente a sectores específicos.
	Application of IFRS	Muestra cómo las entidades contabilizan y facilitan información en sus estados financieros relativa a cuestiones específicas del sector.
	Impact of IFRS	Ofrece una introducción a las principales cuestiones contables de las NIIF para sectores específicos y se analiza cómo afectará la transición a las NIIF a una entidad que opera en tal sector.

Con respecto a la nueva norma, también tenemos previsto publicar un documento titulado Talking about Revenue, donde se examinarán las principales cuestiones que surgen del proceso de implantación, y un documento titulado Issues In-Depth, que contendrá un análisis detallado y observaciones sobre la nueva norma.

Para acceder a una amplia variedad de documentación y directrices sobre normas contables, auditoría y presentación de información financiera, consulte la página Accounting Research Online de KPMG. Este servicio de suscripción por Internet puede ser una herramienta valiosa para cualquiera que desee mantenerse informado en el actual entorno dinámico. Si desea probarlo gratis durante 15 días, regístrese hoy en aro.kpmg.com.

Manténgase informado

Más información sobre los PCGA estadounidenses

La red Financial Reporting Network de KPMG LLP es la única fuente para consultar las percepciones de información financiera más recientes con respecto a los PCGA estadounidenses, y está organizada por temas y por sectores. Ha sido diseñada para ayudar a los directivos a mantenerse al tanto de las cuestiones críticas que afectan al actual entorno de la información financiera que evoluciona constantemente. Si desea consultar las últimas novedades y publicaciones especializadas sobre reconocimiento de ingresos, visite la página [KPMG's Financial Reporting Network – Latest on Revenue Recognition](#).

Publicaciones	Información ofrecida
Defining Issues	Un boletín periódico donde se analizan los cambios recientes en los criterios de contabilización y en la presentación de la información con arreglo a los PCGA estadounidenses.
Issues In-Depth	Un boletín periódico que ofrece un análisis detallado de los conceptos clave que subyacen a las normas nuevas o propuestas y a las directrices reguladas.
CFO Financial Forum Webcasts	Transmisiones en vídeo por Internet (webcasts) de actos en directo, que se facilitan posteriormente si se solicitan, que ofrecen un análisis de las decisiones significativas, las propuestas y las normas definitivas, y van dirigidas al personal sénior encargado de la contabilidad y la presentación de la información financiera. Hay una serie de cuatro webcasts del CFO Financial Forum y del IFRS Institute que se han diseñado para ofrecer a los participantes conocimientos de la nueva norma sobre ingresos y para debatir consideraciones sobre la implantación: 1. Parte I – Resumen de la norma conjunta definitiva; 9 de junio de 2014 (disponible para su reproducción) 2. Parte II – El modelo de cinco pasos; 24 de junio de 2014 (disponible para su reproducción) 3. Parte III – Guía de aplicación, capitalización de costes y requerimientos de información a revelar; 16 de julio de 2014 4. Parte IV – Transición y otras consideraciones; 13 de agosto de 2014
Executive Education Sessions	Las sesiones Executive Education son seminarios y conferencias emitidos en directo de formación profesional permanente (CPE, por sus siglas en inglés) guiados por un instructor que se celebran en Estados Unidos y van dirigidas a directivos de empresas y profesionales de las áreas de contabilidad, finanzas y gestión empresarial. Las próximas sesiones ofrecen un resumen completo de la norma sobre reconocimiento de ingresos y algunas consideraciones específicas de sectores: Chicago – 20 de agosto de 2014 Las Vegas – 3 de diciembre de 2014 Nueva York – 17 de diciembre de 2014

Agradecimientos

Esta publicación ha sido elaborada conjuntamente por el grupo KPMG International Standards Group (que forma parte de KPMG IFRG Limited) y el Departamento de Práctica Profesional de KPMG LLP.

Quisiéramos agradecer los esfuerzos realizados por los autores principales de esta publicación: Benjamin B. Reinhardt and Jonathan M. Hunt del Departamento de Práctica Profesional de KPMG LLP, y Brian O'Donovan y Anthony Voigt del grupo KPMG International Standards Group.

Quisiéramos dar las gracias también por las aportaciones realizadas por otros editores, incluidos otros miembros del equipo global de IFRS Revenue Recognition and Provisions Topic Team de KPMG y del Departamento de Práctica Profesional de KPMG



© 2014 KPMG Auditores S.L., sociedad española de responsabilidad limitada y firma miembro de la red KPMG de firmas independientes afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.